

Audience publique du 4 février 2002

Recours formé par les époux ... et ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 13559 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 11 juin 2001 par Maître André ELVINGER, avocat à la Cour, assisté de Maître Pierre ELVINGER, avocat à la Cour, tous les deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom des époux ... et ..., demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes (n° C10526 du rôle) du 14 mars 2001 statuant sur une réclamation introduite le 1^{er} février 2000 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1998 émis par le bureau d'imposition Luxembourg IV de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, dans la mesure où les intérêts débiteurs déclarés en relation avec un emprunt bancaire contracté en vue du règlement d'une soulté dans le cadre d'un partage familial comportant l'attribution d'immeubles dépassant en valeur sa part n'ont pas été qualifiés de frais d'obtention mais de dépenses spéciales ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 13 novembre 2001 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 14 décembre 2001 par Maître André ELVINGER, assisté de Maître Pierre ELVINGER, au nom des demandeurs ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale déférée ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître André ELVINGER et Monsieur le délégué du Gouvernement ...-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 janvier 2002.

Considérant que par acte de partage immobilier du 24 août 1990, répertorié sous le numéro 24.524, passé pardevant Maître Léon Thomas, dit Tom METZLER, notaire de résidence à Luxembourg-Bonnevoie, Monsieur ... et son frère, Monsieur, ont procédé à la sortie de l'indivision concernant les immeubles situés à ..., hérités pour l'essentiel de leur mère, feu Madame ..., veuve décédée *ab intestat* à Luxembourg le 16 mai 1989 en laissant comme seuls héritiers ses deux fils précités ;

Qu'au titre de partage, les frères... se sont attribué à l'amiable les deux lots créés d'un commun accord de façon à ce que le premier lot se composant de deux maisons situées ... et ..., ... à ... d'une valeur évaluée à 35.000.000.- francs fut attribué à Monsieur ..., tandis que le lot numéro deux se composant de la maison située ..., ainsi que de deux garages sis ... également à ... d'une valeur estimée à 20.000.000.- francs fut attribué à Monsieur, étant précisé que les deux garages n'ont pas relevé de la succession de leur mère, les deux frères ... et s'étant trouvés en indivision pour avoir acquis ensemble, chacun pour la moitié indivise, les garages en question suivant acte de vente Frank BADEN du 17 novembre 1989 ;

Que du fait que l'attribution effectuée à Monsieur ... a présenté une plus-value de 7.500.000.- francs par rapport à ses droits et parts indivis dans la masse à partager, ce dernier a été amené à régler à son frère une soulte d'un montant correspondant, ce dont quittance lui a été donnée à travers l'acte de partage du 24 août 1990 ;

Que Monsieur ... expose avoir contracté auprès de la Banque et Caisse d'Epargne de l'Etat, désignée ci-après par « *BCEE* », un prêt aux fins de financer à la fois le montant de la soulte de 7.500.000.- francs, ainsi que les droits d'enregistrement réglés d'un import de 450.000.- francs, ensemble une surtaxe communale de 96.429.- francs, sans cependant citer sous ce rapport les droits de transcription réglés d'un montant de 75.510.- francs ;

Que tandis que pour les années d'imposition 1991 à 1997, les intérêts débiteurs payés en relation avec le prêt précité ont été admis comme étant déductibles au titre de frais d'obtention sur base de l'article 105 de la loi modifiée du 4 décembre 1997 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « *LIR* », le préposé du bureau d'imposition Luxembourg IV a pris position comme suit dans sa lettre du 23 novembre 1999 relative à la déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 1998 adressée à Monsieur ...-... sur base du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* » (AO) :

« 1. Prêt BCEE, relation économique : partage, héritage

Je viens de constater que les intérêts débiteurs en relation avec le prêt dont question ont toujours été déduits des revenus de location des 2 immeubles reçus en héritage de feu votre mère. Par un acte de partage du 24.8.1990 vous êtes devenu seul propriétaire en versant à votre frère une soulte de 7,5 mio représentant une indemnité compensatrice.

Dans le chef du bénéficiaire de l'indemnité la soulte reçue ne constitue pas un revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux d'un immeuble ; dans le chef du débiteur la soulte n'est pas un élément qui fait partie du prix d'acquisition de l'immeuble. Elle constitue une dépense privée non déductible ! Par conséquence les intérêts débiteurs en relation avec la soulte sont déductibles comme dépenses spéciales dans les limites prévues par la loi » ;

Que le bureau d'imposition en question a entériné cette façon de voir à travers le bulletin d'imposition relatif à l'impôt sur le revenu de l'année 1998 émis le 16 décembre 1999 ;

Qu'en date du 1^{er} février 2000, Monsieur ... a introduit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », une réclamation dirigée contre le bulletin d'imposition prévisé du 16 décembre 1999 en demandant la déduction de la totalité des intérêts payés à raison de 367.412.- francs en relation avec le prêt précité des revenus de l'immeuble situé 40, ..., ayant fait l'objet du

partage du 24 août 1990, en les qualifiant de frais d'obtention en relation avec ses revenus de location et non pas comme dépenses spéciales plafonnées par la loi ;

Que par décision sur réclamation du 14 mars 2001, le directeur a reçu la réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1998 en la forme, tout en la rejetant comme étant non fondée ;

Considérant que par requête déposée en date du 11 juin 2001, les époux ... et ... ont fait introduire un recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 14 mars 2001 tendant à voir qualifier les intérêts débiteurs payés en relation avec le prêt BCEE dont s'agit comme frais d'obtention déductibles dans leur intégralité sur base de l'article 105 LIR et non comme dépenses privées au sens de l'article 12 LIR déductibles en tant que dépenses spéciales au sens de l'article 109 LIR uniquement dans les limites de la loi ;

Considérant qu'il est constant que sur base des dispositions combinées de l'article 8 (3) 1 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et du paragraphe 228 AO, le tribunal est compétent pour connaître du recours ;

Considérant que le représentant étatique soulève l'irrecevabilité du recours *omisso medio* dans le chef de Madame..., du fait que celle-ci n'aurait pas réclamé auprès du directeur ;

Que les demandeurs de souligner que leur réclamation du 1^{er} février 2000 est dirigée contre le bulletin d'imposition précité du 16 décembre 1999, établi à l'encontre de « Monsieur et Madame...-... » et que Monsieur... a signé la réclamation pour son compte ainsi que celui de son épouse, dès lors qu'aux termes de l'article 3 LIR son épouse est imposable collectivement avec lui ;

Considérant qu'abstraction faite de toute question de force exécutoire du bulletin d'imposition du 16 décembre 1999 à l'encontre de Madame..., force est au tribunal de constater que la réclamation du 1^{er} février 2000 a été adressée par Monsieur ... au directeur en son nom propre, sous sa seule signature, rédigée à la première personne du singulier, sans même qu'une référence à son épouse n'y figure ;

Qu'il s'ensuit que Madame... ne saurait être considérée comme ayant réclamé contre le bulletin d'imposition prévisé du 16 décembre 1999, la décision sur réclamation déferée qualifiant par ailleurs seul Monsieur... comme réclamant ;

Que par voie de conséquence le recours est irrecevable *omisso medio* dans la mesure où il a été formé au nom de Madame ;

Considérant que le recours ayant pour le surplus été introduit suivant les formes et délai prévus par la loi, il est recevable en tant que formé au nom de Monsieur ... ;

Considérant qu'au fond et en ordre principal, les demandeurs critiquent la décision directoriale déferée basée sur la fiction juridique de l'effet déclaratif du partage et l'absence de prix d'acquisition ensemble la non-découverte de plus-value dans le chef des copartageants en découlant, dans la mesure où cette argumentation méconnaîtrait le principe de la primauté de l'appréciation économique devant prévaloir sur l'interprétation strictement juridique ;

Que tel serait le cas à plus forte raison en présence d'une véritable fiction créée par la loi civile aux seules fins de celle-ci ;

Que de fait Monsieur ... aurait souscrit un prêt dans le cadre du financement de l'acquisition de l'immeuble situé 40, ..., sur un montant principal de 7.500.000.- francs et l'immeuble serait donné en location, de sorte qu'il serait matériellement indéniable que les intérêts débiteurs constituent des frais en relation avec un revenu imposable rendant applicables les dispositions de l'article 105 LIR ;

Qu'en second lieu et à partir du fait que l'administration de l'Enregistrement et des Domaines est appelée à s'en tenir à la qualification juridique des actes présentés devant elle tandis que l'administration des Contributions directes s'en tient, en règle générale, à la réalité économique sous-jacente, on aurait pu s'attendre à ce que la première reconnaisse, quant à elle, l'effet déclaratif du partage et ne soumette pas la soulte au droit d'enregistrement, tandis que la seconde, quant à la question de la déductibilité des intérêts, fasse application de l'article 105 LIR ;

Que toute solution aboutissant à un résultat contraire, telle celle de l'espèce, ne correspondrait dès lors pas aux règles générales acquises en la matière ;

Qu'en troisième lieu la référence faite par la décision directoriale déférée à un jugement du tribunal administratif du 19 janvier 2000 (Kill, n° 11394 du rôle) ne ferait pas autorité en la matière, s'agissant d'une décision isolée, tout comme la solution y retenue à partir de la question de la découverte de plus-values dans le cadre d'un partage avec soulte, s'imposant pour des raisons d'équité et des impératifs d'ordre pratique, ne dicterait pas qu'en l'absence de plus-value découverte, il y aurait nécessairement absence de déductibilité des intérêts payés relativement au prêt contracté par le copartageant pour financer la soulte dont s'agit en présence de revenus de location tirés du même immeuble lui attribué dans le partage ;

Qu'en ordre subsidiaire, la partie demanderesse reproche encore à la décision directoriale déférée de s'être basée sur le principe de l'annualité de l'impôt pour l'empêcher d'invoquer l'« erreur » commise par le bureau d'imposition à travers les bulletins de l'impôt sur le revenu relatifs aux exercices 1991 à 1997 inclus, pour lesquels la déductibilité des intérêts en tant que frais d'obtention sur base de l'article 105 LIR a été reconnue ;

Que la régle de l'annualité de l'impôt devrait en l'espèce céder le pas à d'autres principes plus généraux tel que celui de la bonne foi requise également de la part de l'administration et celui de la sécurité juridique du contribuable, ensemble la prévisibilité de sa situation fiscale ;

Que selon le demandeur il conviendrait de distinguer entre l'erreur et le changement d'interprétation de l'administration, estimant qu'en l'espèce on ne saurait parler d'erreur, étant donné que pendant une durée ininterrompue de sept ans la déductibilité des intérêts a été acceptée par le bureau d'imposition et que pour le moins il n'était pas évident que celle-ci ait été incompatible avec la loi ;

Qu'enfin, il ne s'agirait pas en l'espèce d'un redressement d'une erreur, mais d'un revirement d'interprétation coïncidant dans le temps avec les travaux préparatoires de la loi du

12 février 1999 concernant la mise en oeuvre du plan d'action national en faveur de l'emploi 1998 ;

Que le projet de loi afférent déposé le 3 août 1998, dont plus particulièrement la disposition d'exception y incluse consacrant la déductibilité pleine et entière des intérêts dans le cas de la transmission par voie de partage successoral d'une entreprise aurait probablement rendu l'administration consciente des cas, tel celui du demandeur, pour lesquels, en réalité, elle pratiquait déjà pareille déductibilité ;

Considérant que le délégué du Gouvernement a pris position comme suit :

« L'effet déclaratif du partage est une fiction du droit civil, mais d'une portée considérable. Les enjeux ne sont pas nécessairement les mêmes pour les impôts indirects et pour les contributions directes, témoin les variations de la jurisprudence allemande et l'étude fouillée de Léon Künsch dans la revue Etudes Fiscales n° 13 (1965). La solution du tribunal administratif du 19 janvier 2000 ne repose pas seulement sur les travaux préparatoires de l'article 102 LIR ; elle avait un précédent : Conseil d'Etat 25.1.1979 n° 6479. Et l'on ne peut sans contradiction, aux fins du même impôt, affirmer l'effet déclaratif du partage pour exclure la réalisation d'une plus-value et le nier pour faire justifier la qualification des intérêts débiteurs comme frais d'obtention.

En raison de l'arrêt du Conseil d'Etat de 1979 il est téméraire d'invoquer la sécurité juridique contre l'imposition entreprise qui n'apparaît nullement comme un revirement, abstraction faite de ce que les décisions à caractère déclaratif sont nécessairement tournées vers des faits accomplis.

Quant au principe de bonne foi, il protège contre les variations d'appréciation discrétionnaires, mais ne saurait servir à démanteler la légalité de l'impôt.

Le recours n'est pas fondé » ;

Considérant que dans son mémoire en réplique, le demandeur estime que l'analyse faite par le représentant étatique de la question en litige relèverait d'un faux problème, étant donné qu'il s'agirait en l'espèce de ne pas faire intervenir dans un débat de droit fiscal une fiction du droit civil, par essence d'interprétation restrictive, étant donné qu'il s'agirait là d'une question qui ne serait traitée ni par l'étude précitée de Monsieur Künsch sur la réalisation de réserves occultes par le partage successoral, ni par la jurisprudence allemande dans toutes ses variations, ni par l'arrêt précité du Conseil d'Etat du 25 janvier 1979, ni par l'article 102 LIR relatif à l'imposition des plus-values ;

Qu'il souligne avoir plaidé pour une solution tendant à la cohabitation, d'une part, du report de la plus-value, restant imposable, et, d'autre part, de la déductibilité des intérêts payés pour le financement de la soulte, tout en mettant en avant le caractère extraordinaire pour le même contribuable d'être astreint au droit d'enregistrement, au droit de transcription et à la surtaxe communale et de se voir refuser encore la déductibilité des intérêts débiteurs sur base de l'article 105 LIR relativement au prêt contracté pour payer la soulte dont s'agit ;

Que selon lui, l'arrêt du Conseil d'Etat du 25 janvier 1979, loin de constituer un précédent pour la solution retenue par la décision directoriale déférée, démarquerait plutôt le point de vue fiscal de la fiction civile ;

Que tout en soulignant que l'étude précitée de Monsieur Künsch se situe à un autre niveau que le problème actuellement déféré au tribunal, le demandeur entend cependant souligner que les trois interprétations y proposées sont toutes susceptibles d'être retenues suivant les circonstances caractérisant chaque cas particulier de partage ;

Que relativement à l'invocation du principe de bonne foi, l'intention du demandeur n'aurait pas été de démanteler la légalité de l'impôt, pour laquelle il ne saurait cependant s'empêcher de constater que suivant l'administration fiscale concernée elle se retrouve à un autre niveau issu d'un angle de vue différent, de même que pour le même contribuable concernant son impôt sur le revenu elle varie suivant l'année d'imposition ;

Considérant qu'au fond il convient de confirmer à la base le raisonnement de la décision directoriale déférée en ce qu'elle a retenu que, fiscalement, la nature des intérêts débiteurs en cause dépend de la nature de l'opération documentée par l'acte notarié du 24 août 1990 conditionnant directement la situation juridique des frères... à travers les principes de droit civil applicables pour déterminer si l'acte s'analyse en une translation de propriété ou n'a qu'un effet déclaratif ;

Considérant que contrairement aux affirmations contenues dans la réclamation de Monsieur..., reprises de façon incidente à travers le recours sous analyse, l'acte de partage en question ne permet pas de distinguer deux opérations distinctes, dont l'une, représentant d'après Monsieur ..., le partage proprement dit, aurait consisté en l'attribution à chacun des indivisaires d'un immeuble d'une valeur de 20.000.000.- francs – celui sis 40, ... d'un côté et celui sis 33,... ensemble les deux garages de l'autre côté - et que pour le surplus relativement à l'immeuble sis ..., ..., d'une valeur estimée de 15.000.000.- francs il y aurait eu acquisition de la part du demandeur au prix de 15.000.000.- francs, de sorte que la moitié à déboursier par lui, soit le montant de 7.500.000.- francs, ne constituerait que le prix d'acquisition relatif à ce dernier immeuble ;

Considérant que si le tribunal peut suivre la partie demanderesse au niveau de l'explication des préliminaires ayant abouti au partage dont s'agit et à la fixation des valeurs y émargées aux fins de déterminer le déboursement à effectuer en définitive par le demandeur, aucune des stipulations de l'acte de partage du 24 août 1990 ne permet cependant de vérifier l'affirmation prédite faite à travers sa réclamation réitérée de façon incidente dans son recours, étant donné que tant la relation droits des parties que le partage effectué par l'attribution des lots se sont faits de façon globale, sans subdivision interne, de même que l'évaluation des lots émargés à l'acte, suivant laquelle les deux maisons situées ... sont globalement évaluées à 35.000.000.- francs tandis que la maison et les deux garages situés... sont globalement évalués à la somme de 20.000.000.- francs ;

Considérant que s'il est constant que les deux garages situés..., contrairement à tous les autres immeubles prévisés, ne relèvent pas de la succession maternelle, il n'en reste pas moins que Monsieur ... n'a à aucun moment de la procédure invoqué ce fait, ni prétendu à l'inapplicabilité des dispositions de l'article 883 du code civil de ce chef, de sorte que cette question se trouve hors litige ;

Considérant que compte tenu de l'argumentaire de la partie demanderesse, le directeur a dès lors pu valablement se référer relativement au partage du 24 août 1990 globalement considéré aux seules règles de l'article 883 du code civil, dans la mesure où en l'espèce, les

deux frères... ont été les seuls copartageants à concourir à l'opération, de sorte qu'aucune distinction suivant l'origine des deux indivisions n'était à opérer plus en avant, compte tenu encore du caractère accessoire des garages par rapport à au moins un autre immeuble en indivision, ainsi que de leur valeur relativement insignifiante face à celle des trois immeubles d'habitation dont s'agit ;

Considérant que d'après l'alinéa 1^{er} de l'article 883 du code civil, resté inchangé dans sa version originare de 1803, *« chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot, ou à lui échus sur licitation, et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession »* ;

Considérant que l'effet déclaratif du partage ainsi exprimé s'applique pour tous les effets compris dans le lot d'un copartageant et inclut ainsi également l'hypothèse d'un partage avec soulte ;

Considérant que l'article 883 du code civil en question a été complété par deux alinéas subséquents par la loi du 8 avril 1993 repris à l'identique de la loi française du 31 décembre 1976 ;

Considérant qu'en son alinéa second ainsi ajouté, l'article 883 dispose qu'*« il en est de même des biens qui lui sont advenus par tout autre acte ayant pour effet de faire cesser l'indivision. Il n'est pas distingué selon que l'acte fait cesser l'indivision en tout ou en partie, à l'égard de certains biens ou de certains héritiers seulement »* ;

Que l'acte de partage du 24 août 1990 n'ayant porté que sur les effets immobiliers en indivision y visés rentre dès lors également sous les prévisions de l'article 883 comme ayant fait cesser l'indivision successorale entre parties à l'égard de certains biens seulement ;

Considérant que parallèlement à la réglementation de l'indivision successorale, la loi du 8 avril 1993 a ajouté un troisième alinéa à l'article 883 suivant lequel *« les actes valablement accomplis soit en vertu d'un mandat des coindivisaires, soit en vertu d'une autorisation judiciaire, conservent leur effet quelle que soit, lors du partage, l'attribution des biens qui en fait l'objet »* ;

Que la reconnaissance ainsi faite de l'indivision successorale ne porte cependant pas atteinte à l'effet déclaratif du partage, mais limite seulement certaines plages de rétroactivité fictivement retenues jusque lors en consacrant la validité de certains actes accomplis avant le partage effectué ;

Considérant que l'effet déclaratif du partage doit être recherché dans la nature même du partage et reflète le souci du législateur, resté constant depuis 1803, de rattacher directement les biens recueillis par les héritiers dans la succession à l'auteur dont ils proviennent, sans intermédiaire, suivant le principe général, énoncé par l'article 724 du code civil en sa version spécifiquement luxembourgeoise, résultant de la loi du 26 avril 1979, statuant au-delà de la saisine des héritiers du fait du décès de leur auteur en disposant que *« par le seul effet de l'ouverture de la succession tous les biens du défunt sont transmis à ses héritiers, qui sont tenus de toutes ses dettes et charges »* ;

Considérant qu'en matière fiscale le législateur a, par une loi du 27 juillet 1978 complétant le régime d'imposition des plus-values réalisées lors de la cession de biens du

patrimoine privé et modifiant le système d'imposition des revenus extraordinaires, à travers l'article 102 (3) LIR, confirmé de façon expresse l'option prise, du moins concernant les biens du patrimoine privé, pour une application générale du principe déclaratif du partage ;

Considérant que l'article 102 (3) LIR, dans la version applicable aux années d'imposition sous revue, dispose que *« lorsqu'un bien a été acquis à titre gratuit par le cédant, le prix d'acquisition à mettre en compte est celui payé par le détenteur ayant acquis le bien en dernier lieu à titre onéreux. Il en est de même lorsque le bien a été attribué au cédant comme lot à l'occasion d'un partage successoral, même en cas de paiement d'une soulte par l'alloti. Un règlement grand-ducal peut prévoir, pour des cas particuliers des dérogations à la phrase qui précède »*, étant entendu que pour les exercices fiscaux en question aucun règlement grand-ducal n'a été pris ;

Considérant qu'il résulte de l'article 102 (1) LIR que les dispositions précitées de l'article 102 (3) LIR sont à observer en vue de l'application des articles 99bis à 101 LIR ;

Considérant qu'il se dégage du commentaire des articles à la base de l'article 102 LIR que l'entérinement en matière fiscale de l'effet déclaratif du partage, du moins concernant les biens du patrimoine privé du contribuable, est à considérer de façon générale, au-delà des questions d'imposition des plus-values en matières immobilière et mobilière y plus spécifiquement réglées et ce notamment en raison des motifs ayant guidé le choix du législateur, tels qu'ils résultent plus particulièrement *in fine* dudit commentaire des articles relatif à la disposition sous discussion relaté ci-après en large extrait, comme détaillant au mieux l'intention des auteurs du texte (doc. parl. 2078, pp. 14 et 15, ad. article 102, alinéa 3) :

« L'alinéa 3, première phrase ne comporte également que la confirmation de la pratique administrative actuelle confirmée formellement par la jurisprudence, en ce qui concerne notamment les participations importantes.

Comme cependant, suivant le projet, la solution faisant l'objet de la jurisprudence trouvera une application beaucoup plus fréquente à l'endroit des terrains il échet néanmoins d'examiner quelles autres solutions seraient possibles et quelle solution se présente comme la plus appropriée.

Lorsqu'un bien est transmis à titre gratuit et que ce bien a déjà acquis une plus-value par rapport à son prix d'acquisition, cette plus-value peut, techniquement, être traitée de trois manières différentes.

En premier lieu elle peut être définitivement exonérée. Cette solution implique que l'acquéreur aura pour prix d'acquisition la valeur estimée de réalisation du bien au jour de la transmission.

En second lieu la plus-value peut être imposée lors de la transmission, comme si le bien était aliéné au prix de sa valeur estimée de réalisation.

La troisième solution consiste à reporter la plus-value sur l'acquéreur du bien, en prévoyant que l'acquéreur sera traité, lors de l'aliénation ultérieure du bien, comme s'il avait acquis le terrain au prix exposé par son auteur.

La première solution manquerait d'équité, puisqu'elle exonérerait définitivement les plus-values au hasard des successions. D'autre part elle nécessiterait l'évaluation de la valeur vénale des biens à la date de l'ouverture des successions, parce que la valeur vénale à cette époque tiendrait lieu de prix d'acquisition pour le calcul de la plus-value réalisée ultérieurement par l'héritier. De plus cette solution ne pourrait pas être appliquée en cas de donation, parce qu'elle provoquerait des donations faites dans le seul but d'obtenir l'exonération des plus-values.

En France la première solution est appliquée à l'endroit des successions et à l'endroit des donations pratiquées avant l'introduction de l'imposition des plus-values. Or, en France, les successions en ligne directe sont soumises à un droit de succession très sensible et les autres successions sont soumises à un droit beaucoup plus élevé que le droit correspondant luxembourgeois. Il ne se recommande pas d'adopter la solution française du moment que le législateur n'envisage pas la modification correspondante des droits de succession.

La deuxième solution est inacceptable, parce qu'elle serait contraire au principe général que l'impôt sur le revenu ne doit frapper que des revenus réalisés.

C'est pour ces raisons que la troisième solution se recommande. Cette solution correspond par ailleurs aux principes appliqués actuellement aussi à l'endroit des transmissions à titre gratuit d'exploitations et d'entreprises.

Comme il vient d'être relevé la solution implique que le prix d'acquisition payé lors de la dernière acquisition à titre onéreux soit mis en compte lorsque le terrain a été acquis à titre gratuit.

La solution adoptée soulève un problème en rapport avec le partage successoral qui comporte à son tour deux solutions théoriquement admissibles.

Dans la première solution le partage est considéré comme translatif. Il en résulte que l'attributaire d'un bien ne doit mettre en compte le prix d'acquisition du de cujus qu'à concurrence de sa quote-part héréditaire. Pour le reste il est censé avoir acquis le terrain au prix de ses quotes-parts héréditaires auxquelles il renonce, compte tenu d'une soulte éventuelle. En contrepartie de ce principe les copartageants sont réputés avoir réalisé leurs quotes-parts dans le bien et sont immédiatement imposables du chef de la fraction correspondante de la plus-value.

Dans la deuxième solution le partage est considéré comme déclaratif. L'attributaire du bien est réputé avoir acquis ce bien entièrement du de cujus et le prix d'acquisition entier payé par ce dernier est à mettre en compte ultérieurement par l'attributaire. Aucun des cohéritiers n'est imposé à la suite du partage.

En ce qui concerne les transmissions d'exploitations et d'entreprises, l'une ou l'autre conception du partage est actuellement applicable selon les circonstances.

L'exécution de la solution basée sur la conception translatif du partage est cependant compliquée et son exécution pratique n'est possible, à l'endroit des exploitations et des entreprises, que parce que les écritures normalement tenues par les exploitants analysent et enregistrent de toute façon les modifications de valeurs comptables résultant des transferts de propriété en raison de l'effet translatif du partage.

En ce qui concerne, par contre, les biens dépendant du patrimoine privé, le calcul et l'enregistrement comptable du prix d'acquisition se dégageant du partage pour l'attributaire du bien devraient être faits par l'administration.

Eu égard à la fréquence des partages et aux circonstances compliquées dans lesquelles ils s'accomplissent souvent, cette solution ne saurait être envisagée à l'endroit des biens du patrimoine privé.

Il importe donc d'imposer par la loi la solution basée sur l'effet déclaratif du partage, parce qu'elle ne comporte pas de complications et est de ce fait préférable pour le contribuable et l'administration. » ;

Considérant que la solution basée sur l'effet déclaratif du partage ainsi imposée par le projet de l'article 102 (3) devenu loi est encore corroborée par la considération des auteurs du texte suivant laquelle *« actuellement, dans les cas de transmission d'entreprise ou d'exploitation où les contribuables ont le choix entre la conception translatrice et la conception déclarative, ils choisissent presque régulièrement la conception déclarative pour la raison qu'elle ne déclenche pas d'imposition immédiate »* (ibidem);

Considérant que la commission des Finances et du Budget de la Chambre des Députés s'est expressément ralliée à la façon de voir des auteurs du projet en ce qu'elle *« pose moins de problèmes sur le plan d'exécution pratique et qu'elle ne déclenche pas d'imposition immédiate »* (doc. parl. 2078⁶, p. 7) ;

Considérant qu'il se dégage de l'ensemble des motifs à la base de la législation luxembourgeoise ci-avant relatée que du moins pour les biens du patrimoine privé la règle de l'effet déclaratif du partage s'impose de manière générale au-delà des dispositions de l'article 102 (3) LIR concernant l'imposition des plus-values mobilières et immobilières et implique entre autres également l'impossibilité d'amortissement notamment des valeurs immobilières transmises à défaut de prix d'acquisition, abstraction faite des possibilités encore ouvertes dans le chef du de cujus concernant un transfert de propriété antérieur, continuées comme telles à son héritier ;

Considérant que cette solution de principe est encore corroborée par la démarche du législateur à travers la loi précitée du 12 février 1999 concernant la mise en œuvre du plan d'action national en faveur de l'emploi 1998 et plus particulièrement de son article XX portant adjonction in fine du numéro 1 a) de l'alinéa 1^{er} de l'article 109 LIR de la phrase : *« la limitation de la déduction des intérêts débiteurs ne s'applique cependant pas aux intérêts qui sont en relation économique avec un prêt contracté par l'alloté à des fins de financement d'une soule à verser à des cohéritiers dans le cadre de la transmission – par voie de partage successoral – d'une entreprise visée à l'article 14 dans les conditions de l'article 37 »* ;

Que l'exception ainsi portée à l'article 109 LIR va clairement dans le sens de la confirmation par le législateur, en tant que règle générale, de la règle de l'effet déclaratif du partage suivant les développements qui précèdent ;

Considérant que d'après l'article 105 (1) LIR *« sont considérés comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes »* ;

Que suivant l'article 105 (2) alinéa 1^{er} « *constituent également des frais d'obtention : ... les intérêts débiteurs, dans la mesure où il y a un rapport économique direct avec les revenus d'une des catégories mentionnées sub 4 à 8 de l'article 10* » incluant sous le numéro 7 les revenus nets provenant de la location de biens ;

Considérant que l'adoption générale des conséquences de l'effet déclaratif du partage concernant la transmission de biens du patrimoine privé implique nécessairement à travers l'absence de prix d'acquisition en découlant que la condition des dépenses faites dans le but de l'acquisition d'un bien et à travers elle le dessein d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes en découlant ne se trouvent pas être remplies à la base, en vertu de la nature même du partage opéré, fût-il avec soulte ;

Qu'adopter toute autre solution reviendrait à mettre par ailleurs en échec les termes mêmes du partage et l'égalité entre copartageants y inhérente, étant entendu que plus particulièrement la possibilité de déduire les intérêts débiteurs revendiqués par la partie demanderesse impliquerait l'existence d'un prix d'acquisition entraînant lui-même la découverte d'une plus-value dans le chef du copartageant cédant traité sous cet angle de vue comme auteur à la place du de cujus, au-delà de toute considération de cohérence du système législatif établi et de la volonté du législateur à sa base ;

Considérant que le principe de l'appréciation économique des faits (« *wirtschaftliche Betrachtungsweise* ») tel que préconisé par la loi d'adaptation fiscale et invoqué par la partie demanderesse ne saurait à son tour être invoqué en vue de mettre en échec la cohérence globale des règles de droit fiscal applicables aux biens du patrimoine privé d'un contribuable, au regard du principe de l'effet déclaratif du partage découlant de la nature même de l'opération de transmission directe de biens à cause de mort tel que mis en avant par le législateur de façon expresse pour les situations de fait ainsi concernées ;

Que c'est au contraire la qualification juridique spécifiquement posée par la loi pour les effets du partage successoral sur les biens du patrimoine privé qui s'impose face au principe d'appréciation général invoqué par la demanderesse ;

Que cette solution s'impose encore abstraction faite de toute application posée, même d'ordre fiscal, par d'autres administrations, telle l'administration de l'Enregistrement et des Domaines, au niveau des éléments de fiscalité indirecte, échappant par ailleurs au contrôle du tribunal comme se situant en dehors de son champ de compétence ;

Considérant que le recours laisse dès lors d'être fondé dans son ordre principal ;

Considérant que relativement à l'argumentaire développé en ordre subsidiaire par la partie demanderesse, il est constant que le principe de la légalité matérielle de l'impôt exige dans chaque cas d'imposition un examen de la situation de droit et de fait et que tant l'égalité de traitement des contribuables que le principe général du droit de la confiance légitime ne peuvent jouer que dans les strictes limites de la légalité (cf. trib. adm. 3 mai 2000, n° 7340 du rôle, Prum, Pas. adm. 2001, V° Impôts, n° 7, p. 217) ;

Qu'ainsi une pratique antérieure suivie par l'administration à l'égard de l'intéressé qui ne fut pas conforme à la loi ne peut pas être invoquée pour exiger que l'administration s'y perpétue ;

Considérant que cette règle s'impose d'autant plus dans l'hypothèse d'une interprétation restée constante de règles de droit fiscal par les juridictions compétentes ;

Considérant que le jugement précité du 19 janvier 2000 sur lequel se base la décision directoriale déferée s'inscrit dans la continuité de l'arrêt du comité du contentieux du Conseil d'Etat également précité du 25 janvier 1979, lequel retient de façon expresse et sans ambiguïté l'application de principe de l'effet déclaratif de l'article 883 du code civil notamment en matière de partage avec soulte, entraînant l'absence de cession à titre onéreux, de même que celle de prix d'acquisition, par coïncidence des analyses fiscale et civile, sauf à dégager l'hypothèse d'exception particulière étrangère à l'espèce « *où le partage prend, du point de vue fiscal du moins, le caractère d'une aliénation à titre onéreux, susceptible de dégager dans le chef du cédant un bénéfice imposable, dès lors que le cohéritier cédant avait manifesté avant le partage sa volonté d'assumer, en droit ou en fait, la condition d'un coexploitant* » ;

Considérant qu'il s'ensuit que le recours est également à déclarer non fondé dans son ordre subsidiaire, restant constant que sur base du principe de l'annualité de l'impôt, des impositions des années antérieures ayant retenu une solution autre ne sont point remises en cause quant au point litigieux sous analyse, en dehors de toute réclamation pendante relativement aux bulletins d'imposition afférents ;

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours irrecevable en tant qu'introduit au nom de Madame ... ;

le déclare recevable pour le surplus ;

au fond le dit non justifié ;

partant en déboute ;

condamne les parties demandereses aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 4 février 2002 par :

M. Delaporte, premier vice-président
Mme Lenert, premier juge
M. Schroeder, juge

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Delaporte